Offentliggjort d. 31. oktober 2017

Ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1 – ekspropriation – overtagelse af arealer efter planlovens § 47 a ved overførsel fra landzone til byzone – Højesterets dom af 9/10 2017, sag 71/2017 ©

Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen
www.v.dk

Højesteret fandt ved en dom af 9/10 2017, at en kommunes pligtmæssige overtagelse af arealer efter planlovens § 47 A som følge af arealernes overgang fra landzone til byzone ikke kunne sidestilles med de afståelser af ejendom, der er skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1.

Efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 1. pkt. medregnes ikke fortjeneste, der er indvundet ved modtagelse af en erstatningssum i anledning af ekspropriation. Efter § 11, stk. 1, 2. pkt. gælder det samme fortjeneste ved salg til en erhverver, der efter formålet med erhvervelsen opfylder betingelserne for at ekspropriere ejendommen.

I sagen afgjort ved Højesterets dom af 9/10 2017 forelå det omtvistede spørgsmål, om avance ved afståelse efter planlovens § 47 a er omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1.

Planlovens § 47 A

Efter **planlovens § 47 A, stk. 1** kan en ejer af en fast ejendom, der benyttes til bl.a. landbrug, hvis ejendommen helt eller delvis overføres fra landzone til byzone eller sommerhusområde, inden 4 år efter overførslen forlange ejendommen henholdsvis den overførte del af denne overtaget af kommunen for et beløb fastsat af taksationsmyndighederne efter de samme regler, som efter **§§ 47 og 50** gælder for ekspropriation af ejendomme.

Det kan tilføjes, at planlovens **§ 47** hjemler kommuner adgang til at ekspropriere fast ejendom, der tilhører private, eller private rettigheder over fast ejendom, når ekspropria-

tionen vil være af væsentlig betydning for virkeliggørelsen af en lokalplan eller en byplanvedtægt.

Efter planlovens **§ 50, stk. 1** fastsætter taksationsmyndighederne efter lov om offentlige veje erstatning for ekspropriation efter § 47, overtagelse efter § 47 A og for tilbageførsel efter § 46, og afgør endvidere spørgsmål om berettigelsen af krav efter §§ 47 A, 48 og 49. **Af § 50, stk. 2** fremgår videre, at for sagernes behandling for taksationsmyndighederne og erstatningens fastsættelse og udbetaling m.v. finder §§ 103, 104 og 108-122 i lov om offentlige veje tilsvarende anvendelse.

Supplerende bemærkes, at **planlovens § 48** - som ligeledes blev bragt på bane i sagen afgjort ved Højesterets dom af 9/10 2017 - pålægger en kommune en pligt til at overtage en ejendom eller en del af en ejendom mod erstatning, hvis ejendommen m.v. i en lokalplan eller en byplanvedtægt er forbeholdt til et offentligt formål. En erstatning udbetalt efter denne bestemmelse anses i praksis for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens 11 og er således skattefri for modtageren.

Forarbejderne til planlovens § 47 A

Bestemmelsen i den nugældende planlovs § 47 A var oprindeligt optaget i lov om frigørelsesafgift som § 8, men blev ved ophævelsen af frigørelsesafgiftsloven i 2004 overført til planlovens § 47 A, jf. lov nr. 458 af 9/6 2004. Af de almindelige bemærkninger til loven fremgår herom bl.a., at:

"Frigørelsesafgiften har til formål at beskatte den værdistigning, der fremkommer, når en ejendom overgår fra landzone til byzone eller sommerhusområde. Beskatningen skal i princippet ske samtidig med zoneovergangen.

Frigørelsesafgiftsloven blev indført i 1969. Loven var et element i en samlet reform af jord- og planlægningslovgivningen, der blev vedtaget i Folketingssamlingen 1968-69.

….

Formålet med loven er således, at inddrage en del af den værditilvækst, der er knyttet til indlemmelse af faste ejendomme under byzone eller som sommerhusområde, hvor der åbnes adgang til en udvidet anvendelse af ejendommene. Denne værdistigning fandt man rimelig blev beskattet, da den væsentligste del af værdistigningen skyldtes den ændrede zonestatus, og derfor måtte siges at være samfundsskabt.

Offentliggjort d. 31. oktober 2017

…

De i dag relativt færre og/eller mindre overførsler af areal fra landzone til byzone eller sommerhusområde mindsker behovet for at opretholde en særlig skattemæssig behandling af den værdistigning, der opstår ved selve arealoverførslen.

Regeringen finder derfor ikke, at der er behov for at opretholde den særlige fremrykkede beskatning på dette område.

Efter frigørelsesafgiftsloven skal der ved overgang fra landzone til byzone ved zoneovergangen betales en frigørelsesafgift af den samfundsskabte værdistigning, der er en følge af zoneovergangen.

Kommunen har pligt til inden 4 år efter zoneovergangen at overtage den afgiftspligtige ejendom til en pris svarende til slutbeløbet, hvis den afgiftspligtige begærer dette. Bestemmelsen er en beskyttelse af ejeren mod kommunens ændringer i zonestatus…

…

Ophævelsen af frigørelsesafgiften betyder i princippet, at den værdistigning, der er en følge af en ejendoms overgang fra landzone til byzone, ikke beskattes på det tidspunkt, hvor zoneoverførslen sker, men at beskatningen udskydes til det tidspunkt, hvor ejendommen afhændes.

…

Ophævelsen af frigørelsesafgiftsloven medfører således ikke, at den samfundsskabte værdistigning ikke beskattes. Beskatningstidspunktet udskydes blot til det tidspunkt, hvor den oprindelige ejer sælger ejendommen. Alene i de tilfælde, hvor fortjenesten ved salg af en sådan ejendom er omfattet af parcelhusreglen, vil der ikke ske nogen beskatning af fortjenesten. Det må dog antages at være tilfældet i meget begrænset omfang på grund af grundarealernes størrelse…

Selvom frigørelsesafgiftsloven ophæves, er det fundet hensigtsmæssigt at bevare visse af de regler i frigørelsesafgiftsloven, der indeholder en væsentlig retssikkerhedsgaranti for den enkelte ejer af en fast ejendom, ved at de overføres til planloven… Det drejer sig om

- *kommunernes pligt til at overtage en fast ejendom i en periode af 4 år efter overgangen fra landzone til byzone eller sommerhusområde, …"*

Af de særlige bemærkninger til bestemmelsen om ophævelsen af frigørelsesafgiftsloven, dvs. lov nr. lov nr. 458 af 9/6 2004, § 6, fremgår bl.a., at:

Offentliggjort d. 31. oktober 2017

”Efter den foreslåede bestemmelse ophæves frigørelsesafgiftsloven. Ophævelsen af frigørelsesafgiften betyder, at den værdistigning, der efter de gældende regler beskattes efter frigørelsesafgiftsloven, fremover beskattes efter ejendomsavancebeskatningsloven og efter afskrivningsloven.

Den væsentligste forskel på den gældende beskatning og den fremtidige beskatning er, at den væsentlige værdistigning, der er en følge af en ejendoms overgang fra landzone til byzone, ikke beskattes på det tidspunkt, hvor zoneoverførslen sker, men udskydes til det tidspunkt, hvor ejendommen afhændes.

…

Ophævelsen af frigørelsesafgiftsloven medfører således ikke, at den samfundsskabte værdistigning undgår beskatning.”

Der er imidlertid hverken i de almindelige eller i de særlige bemærkninger til lov nr. 458 af 9/6 2004 taget stilling til, om bestemmelsen i planlovens § 47 A var eller fremadrettet skulle anses som en bestemmelse af ekspropriativ karakter.

Højesterets dom af 9/10 2017

Spørgsmålet om den skattemæssige behandling af en overtagelsessum efter planlovens § 47 A har været omtvistet, men har, som allerede nævnt, nu været forelagt for Højesteret i sagen afgjort ved Højesterets dom af 9/10 2017.

Den konkrete sag drejede sig, summarisk gengivet, om en svineproducent, hvis jordtilliggende ved en lokalplan fra juli 2007 blev overført fra landzone til byzone. Da kommunen påtænkte at ekspropriere arealer til virkeliggørelse af lokalplanen, blev i december 2007 afholdt åstedsforretning i henhold til planlovens kap. 11 (om Ekspropriation, overtagelse m.v.), og kommunen fremsatte tilbud om erstatning for ekspropriation.

Naturklagenævnet underkendte i marts 2008 den pågældende lokalplan som ugyldig på grund af inhabilitet, men i august 2008 blev en ny lokalplan vedtaget, hvorved arealer tilhørende svineproducenten også ved denne lokalplan blev overført til byzone. I oktober 2008 blev på ny afholdt åstedsforretning og kommunen fremsatte tilbud om erstatning for ekspropriation.

Offentliggjort d. 31. oktober 2017

I oktober 2009 meddelte kommunen, at man nu ikke frivilligt ville købe de pågældende arealer. Svineproducenten anmodede herefter kommunen om at ekspropriere på baggrund af de tidligere åstedsforretninger, men kommunen meddelte, at man ikke ville foretage yderligere sagsbehandling.

Kommunen ønskede heller ikke at tilbageføre de omhandlede arealer til landzone, og oplyste i øvrigt i en skrivelse fra august 2013 til svineproducenten, at ”der er tale om arealer, hvor tidshorisonten forventes at være lang for gennemførelse af den planlagte byudvikling”. Under sagens behandling ved byretten i 2015 forelå endvidere ingen oplysninger om, at de erhvervsformål, som jorden ved lokalplanen blev udlagt til, rent faktisk var gennemført.

Herefter anmodede svineproducenten i februar 2010 kommunen om at overtage de overførte arealer efter planlovens § 47 A.

Under sagen var yderligere oplyst, at overførslen til byzone indebar en forhøjelse af svineproducentens ejendomsskat fra 684 kr./ha. til 5.760 kr./ha. for ca. 85 ha., svarende til en årlig forøgelse på ca. 431.500 kr.

I november 2011 anmodede svineproducenten om et bindende svar på, om kommunens overtagelse af arealerne kunne ske skattefrit på ekspropriationslignende vilkår.

Såvel Skat og Landsskatteretten som domstolene, senest Højesteret, besvarede dette spørgsmål med et nej.

Højesteret udtalte i dommen af 9/10 2017, at:

> *”Denne sag angår, om A og hans ægtefælle Bs fortjeneste ved afståelsen af de arealer, som de i medfør af planlovens § 47 a har anmodet Vejle Kommune om at overtage, er skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 1. eller 2. pkt.*
>
> *Arealerne er ikke blevet eksproprieret som anført i § 11, stk. 1, 1. pkt.*
>
> *Som det fremgår af Højesterets dom af 11. august 1995 (UfR 1995.831), er det en betingelse for anvendelse af § 11, stk. 1, 2. pkt., at det på aftaletidspunktet måtte påregnes, at dispositionen ville blive gennemtvunget ved ekspropriation, såfremt en frivillig aftale ikke blev indgået. Det er ubestridt, at Vejle Kommune havde opgivet pla-*

nerne om at ekspropriere arealerne, da anmodningen om overtagelse blev fremsat, og denne betingelse er derfor ikke opfyldt.

Spørgsmålet er herefter, om formålet med ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, fører til, at kommunens overtagelse af arealerne efter planlovens § 47 a – ligesom en kommunes overtagelse af en ejendom efter planlovens § 48 – alligevel må anses for omfattet af skattefriheden. A har til støtte herfor gjort gældende, at overdragelsen ikke var frivillig, idet den var begrundet i, at det ikke længere var rentabelt at drive arealerne som landbrugsjord som følge af overførslen fra landzone til byzone og de deraf følgende stigninger i ejendomsskatter.

Den pligt, som kommunen har efter planlovens § 47 a til efter anmodning at overtage en ejendom, der er overført fra landzone til byzone, blev indført ved lov om frigørelsesafgift m.v. af fast ejendom, som havde til formål ved beskatning at inddrage den samfundsskabte værdistigning, der er en følge af, at en landzoneejendom overføres til byzone. Det fremgår af forarbejderne til den lov, som ophævede frigørelsesafgiften, at ophævelsen ikke medførte, at den samfundsskabte værdistigning ikke ville blive beskattet. Beskatningstidspunktet blev blot udskudt til det tidspunkt, hvor den oprindelige ejer solgte ejendommen. Det var således en forudsætning, at værdistigningen som følge af en zoneændring ville blive beskattet efter ejendomsavancebeskatningsloven.

På den anførte baggrund finder Højesteret, at Vejle Kommunes overtagelse af arealerne ikke kan sidestilles med de afståelser af ejendom, der er skattefri efter ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1…"

Kommentar

Som det fremgår anvendte Højesteret ikke mange kræfter på at begrunde, hvorvidt en overtagelse efter planlovens § 47 A må anses som et ekspropriativt indgreb, men konstaterede blot, at *"Arealerne er ikke blevet eksproprieret som anført i [ejendomsavancebeskatningslovens] § 11, stk. 1, 1. pkt."*.

Som det videre fremgår, ansås heller ikke betingelserne i ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 2. pkt. for opfyldt.

Offentliggjort d. 31. oktober 2017

Som et tredje synspunkt åbnede Højesteret mulighed for at anse afståelsen for omfattet af § 11, stk. 1 på grundlag af en formålsfortolkning.

Et synspunkt, der forekommer nærliggende, set i lyset af, at svineproducenten – på lignende vis som indgreb efter § planlovens § 48, hvor kommunens pligtmæssige overtagelse efter praksis ubestridt anses som en afståelse omfattet af ejendomsavancebeskatningsloven § 11 - var bragt i en form for tvangssituation.

Højesteret fandt imidlertid heller ikke grundlag for at anse kommunens overtagelse for omfattet af § 11 ud fra en formålsfortolkning.

Højesteret begrundede dette synspunkt med, at det ved ophævelsen af frigørelsesafgiftsloven var en forudsætning, *"…at værdistigningen som følge af en zoneændring ville blive beskattet efter ejendomsavancebeskatningsloven."*

En forudsætning om beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven, hvilket har klar støtte i motivudtalelserne til lov nr. 458 af 9/6 2004, ses imidlertid ikke i sig selv at føre frem til hverken beskatning eller skattefritagelse. Det er da også klart forudsat i førnævnte motivudtalelser, at parcelhusreglen vil indebære, at en méravance ved afståelse af en ejerbolig som følge af ejendommens overførelse fra landzone til byzone er skattefri.

Et andet simpelt eksempel illustrerer ligeledes problemstillingen:

Overgår landbrugsarealer fra landzone til byzone, og træffer kommunen på et tidspunkt herefter en formelig beslutning om at ekspropriere arealerne, kan man vel næppe forestille sig at nå frem til det resultat, at ekspropriationssummen ikke skulle være omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 11, stk. 1, 1. pkt. – heller ikke med henvisning til motivudtalelserne i lov nr. 458 af 9/6 2004.

Næppe heller kan man vel forestille sig, at en landmand med arealer overført fra landzone til byzone skulle være afskåret fra at anvende reglerne om genanbringelse, mageskifte m.v.

Offentliggjort d. 31. oktober 2017

Tilbage står en sammensat retsstilling, hvor en kommunes pligtmæssige overtagelse efter planlovens § 47 A anses som en skattepligtig afståelse, medens en kommunes pligtmæssige overtagelse efter § 48 anses som en skattefri afståelse.

——— o ———

Bodil Christiansen
Advokat (L)

Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)

Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800

tommy@v.dk
www.v.dk